



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



Roma, 6 giugno 2011

Inviata a mezzo e-mail

Egregio Onorevole

Gioacchino Alfano

Responsabile questioni economiche e fiscali per Popolo Della Liberta'

alfano_g@camera.it

Egregio Onorevole

Massimo Bitonci

Responsabile questioni economiche e fiscali per Lega Nord Padania

bitonci_m@camera.it

Egregio Onorevole

Antonio Borghesi

Responsabile questioni economiche e fiscali per Italia Dei Valori

borghesi_a@camera.it

Egregio Onorevole

Giampiero Catone

Responsabile questioni economiche e fiscali per



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



Iniziativa Responsabile

catone_g@camera.it

Egregio Onorevole

Bruno Cesario

Responsabile questioni economiche e fiscali per

Iniziativa Responsabile

cesario_b@camera.it

Egregio Onorevole

Amedeo Ciccanti

Responsabile questioni economiche e fiscali per Unione di Centro per il
Terzo Polo

ciccanti_a@camera.it

Egregio Onorevole

Roberto Mario Sergio Commercio

Responsabile questioni economiche e fiscali per

Gruppo Misto

commercio_r@camera.it

Egregio Onorevole

Cesare Damiano

Responsabile questioni economiche e fiscali per Partito Democratico

damiano_c@camera.it

Egregio Onorevole

Benedetto Della Vedova



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri

Ente di Diritto Pubblico

Responsabile questioni economiche e fiscali per Futuro e Liberta' per il
Terzo Polo

dellavedova_b@camera.it

Egregio Onorevole

Maurizio Fugatti

Responsabile questioni economiche e fiscali per Lega Nord Padania

fugatti_m@camera.it

Egregio Onorevole

Carmelo Lo Monte

Responsabile questioni economiche e fiscali per

Gruppo Misto

lomonte_c@camera.it

**Oggetto: Proposta di modifica normativa esecutività degli accertamenti tributari –
art. 29 D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio
2010, n. 122.**

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580

Egregi Onorevoli,

con il documento in allegato, l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di Roma vuole illustrare - nella piena condivisione ed adesione
alle considerazioni già svolte dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Esperti Contabili di Milano con la proposta di modifica dell'articolo 29 D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni nella legge 30 luglio 2010, n. 122, inviata ai responsabili economici di tutti i partiti politici, che si allega in copia per comodità - ulteriori profili di criticità della norma e formulare una proposta di modifica dell'articolo 7 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70 che modifica quanto previsto dal citato articolo 29 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78.

Con l'auspicio di un positivo riscontro, invio i più cordiali saluti.

Il Presidente

(Dott. Gerardo Longobardi)

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580





**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

PROPOSTA DI MODIFICA DELLA LEGGE RELATIVA AGLI ACCERTAMENTI ESECUTIVI

Sospensione dell'azione esecutiva

Il potenziamento dell'attività di riscossione attuato con l'articolo 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, va ad incrementare il numero degli interventi legislativi attuati a senso unico *pro fisco* negli ultimi due anni in materia di accertamento e riscossione delle imposte.

Anche se la situazione dei conti pubblici rende oggettivamente poco probabile una pur auspicabile riduzione della pressione fiscale complessiva nel breve periodo, certamente il legislatore dovrebbe cercare quanto meno di eliminare, o impedire, che aumentino quelle norme che possono far percepire come vessatorio il sistema fiscale vigente.

Ed invece è proprio un diffuso senso di iniquità, che si è sviluppato tra i contribuenti in relazione alle nuove norme introdotte dal citato articolo 29 in quanto percepite come norme che calpestano i principi costituzionali di legalità, capacità contributiva e parità (artt. 23, 53 e 111 Cost.).

Nell'attività di accertamento e riscossione dei tributi, l'Amministrazione Finanziaria non deve e non può dimenticare che il suo compito istituzionale non è quello di "*fare cassa*" a tutti i costi, ma è quello di garantire una corretta amministrazione ed il giusto prelievo basato sulla capacità contributiva dei Contribuenti.

Le disposizioni introdotte dall'articolo 29 del D.L. n. 78/2010 non sembrano certamente perseguire questi obiettivi, visto che sono volte a rendere sempre più stringente la tempistica in base alla quale il Contribuente deve provvedere al

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580





**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



pagamento non di imposte dovute ma di imposte che potrebbero risultare dovute con sanzioni dirette ed indirette sempre più pesanti.

L'importanza di questa affermazione può essere meglio colta leggendo i dati sul contenzioso tributario forniti dal Dipartimento delle Finanze - Direzione della Giustizia Tributaria.

Da detti dati emerge che le controversie definite nel corso del 2009 dalle Commissioni Tributarie Provinciali in materia di Ires ed Irpeg sono state favorevoli per il Fisco nel 36,88% dei casi, mentre in materia di Irap ed Iva il Fisco è risultato vittorioso rispettivamente nel 40,14% e nel 38,45% dei casi.

Tali dati fanno comprendere come possa essere percepita ingiusta una norma che rende esecutivi, trascorsi sessanta giorni, avvisi di accertamento che mediamente nel 60% dei casi chiedono al Contribuente il versamento di imposte che in sede contenziosa risultano essere non dovute o dovute in misura inferiore, introducendo in modo indiretto un principio di presunzione di colpevolezza del Contribuente.

La modifica legislativa introdotta sulla esecutività dell'avviso di accertamento, non è inoltre stata controbilanciata con la creazione ovvero la modifica di istituti e strumenti di tutela del Contribuente che possano garantire con altrettanta efficacia allo stesso una maggiore velocità delle procedure di rimborso dei tributi che dovessero risultare indebitamente versati.

Ne deriva una evidente sproporzione tra mezzi di tutela offerti al Contribuente e mezzi di tutela garantiti all'Erario.

Il clima attuale che caratterizza i rapporti tra il Contribuente e l'Amministrazione Finanziaria nel procedimento di accertamento e riscossione dei tributi, lungi dall'essere improntato "a parità", vede sempre di più il Contribuente in una posizione di sudditanza nei confronti dello Stato Sovrano.



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



Il sentimento di oppressione fiscale diffuso tra i Contribuenti è altresì alimentato dall'inerzia del legislatore allorché si tratti di adottare e rendere esecutivi provvedimenti anche nell'interesse del Contribuente.

Nello specifico, è doveroso sottolineare che, nel medesimo D.L. n. 78/2010 che ha stabilito la immediata esecutività degli avvisi di accertamento, è stato inserito l'articolo 31, comma 1-bis il quale, modificando l'articolo 28-quater del d.P.R. 29.9.1973, n. 602 riconosce la possibilità ai Contribuenti di compensare i debiti iscritti a ruolo verso l'Erario con i crediti commerciali certi, liquidi ed esigibili dallo stesso maturati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni (regioni, enti locali ed enti del SSN).

Trattasi di una novità di notevole rilievo per i Contribuenti atteso che, per prassi ormai ricorrente, le Pubbliche Amministrazioni non adempiono al pagamento dei loro debiti nel rispetto dei termini contrattuali, compromettendo spesso il destino delle aziende loro creditrici e la loro stessa sopravvivenza.

Ciò nonostante, tale norma a tutt'oggi non risulta ancora operativa in mancanza del relativo provvedimento attuativo che deve essere emanato da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Da quanto sopra esposto emerge in modo chiaro l'esigenza di riequilibrare gli strumenti messi a disposizione del Fisco e del Contribuente per la tutela dei rispettivi diritti e per ricondurre il rapporto Fisco e Contribuente ad una situazione di parità riaffermando così il principio di non colpevolezza del Contribuente fino a quando non diviene definitivo l'atto di accertamento.

Per giungere a questo obiettivo si rende quindi necessario offrire al Contribuente la possibilità di chiedere e ottenere, se vi sono i presupposti, la temporanea sospensione dell'esecutività dell'avviso di accertamento.



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



Al riguardo, non sembra adeguata la disposizione contenuta alla lettera n, punto 3, comma 2 dell'articolo 7 del D.L. 13 Maggio 2011 n. 70 nella parte che recita: *“In caso di richiesta, da parte del contribuente, della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'esecuzione forzata di cui alla lettera b) è sospesa fino alla data di emanazione del provvedimento che decide sull'istanza di sospensione e, in ogni caso, per un periodo non superiore a centoventi giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa.”*

Infatti, dai dati statistici forniti dalla Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze emerge che il tempo medio, espresso in giorni, che intercorre dalla data di deposito presso la Commissione Tributaria Provinciale dell'istanza di sospensione alla data di decisione in merito all'istanza è pari a 184,6 giorni.

Prevedere quindi un termine massimo di 120 giorni, oltre il quale la sospensione non può essere riconosciuta, nella situazione in cui versa il sistema del contenzioso tributario nel nostro Paese significa svuotare di significato il provvedimento legislativo in commento.

Infatti, tale termine massimo risulta essere del tutto inadeguato se solo si consideri il tempo a disposizione del Contribuente per proporre il ricorso (60 giorni) e il tempo medio che impiegano le commissioni tributarie per pronunciarsi sulle istanze di sospensione (184,6 giorni).

Al riguardo, è doveroso inoltre sottolineare che la concessione della sospensione non va comunque a minare i diritti dell'Erario di riscuotere le imposte, in quanto l'ordinamento prevede a suo favore azioni conservative da porre in essere in caso di pericolo nella riscossione dei tributi.



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



Rateizzazione del debito

Ulteriore profilo di criticità del nuovo articolo 29 del D.L. n. 78/2010 è senza alcun dubbio quello relativo alla possibilità per il Contribuente che intenda proporre ricorso avverso l'avviso di accertamento, di chiedere comunque nelle more del giudizio la rateizzazione del 50% delle maggiori imposte e degli interessi dovuti a titolo provvisorio in base all'atto di accertamento notificato.

Secondo l'attuale formulazione dell'art. 29, lett. g) del D.L. n. 78/2010 *“la dilazione del pagamento prevista dall'articolo 19 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione e in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla lettera a) si applica l'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”*.

In altri termini, la richiesta di dilazione può essere avanzata nei confronti dell'Agente della Riscossione soltanto se il Contribuente - non avendo pagato quanto dovuto nel termine di 60 giorni e trascorsi gli ulteriori 30 giorni previsti per l'affidamento del carico all'Agente della Riscossione - diventerà moroso nei confronti dell'Erario.

Si tratta chiaramente di una “morosità obbligata” perché se il Contribuente vuole ottenere la rateizzazione del carico fiscale, deve necessariamente risultare inadempiente al pagamento delle somme richieste nei termini previsti dalla legge.

Prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate con il citato articolo 29, la dilazione poteva essere chiesta, ex art. 19 del DPR 602/1973, al momento della ricezione della cartella di pagamento senza dover attendere il decorso dei sessanta giorni dalla data della sua notifica e senza quindi costringere il contribuente a divenire inadempiente.



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazza delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



Non si comprende la ragione per la quale, a seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'articolo 29 sopra citato, il contribuente che intende comunque onorare il proprio debito "provvisorio" nei confronti del Fisco derivante da un avviso di accertamento, debba essere costretto a diventare moroso ed a subire quindi l'aggravio economico degli interessi di mora di cui all'art. 30 del DPR 602/1973 nonché dell'aggio dovuto all'Agente della Riscossione in misura intera pari al 9%, in luogo di quella ridotta del 4,65%.

A parte l'eccessiva onerosità dell'attuale misura dell'aggio (ancor più evidente in un sistema in cui l'Agente non sarà più tenuto a sopportare le spese per la notifica della cartella di pagamento) è necessario che il Legislatore intervenga per assicurare al Contribuente la facoltà di chiedere la dilazione prima che il suo debito risulti scaduto, in modo da non dover subire ingiustamente il peso economico degli oltremodo gravosi oneri aggiuntivi sopra citati.

Un intervento in questo senso appare ancor più urgente ove si consideri che il nuovo blocco delle compensazioni dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti scaduti relativi ad imposte di importo superiore ad Euro 1.500 previsto dall'articolo 31 del DL 78/2010, troverà applicazione anche nel caso di mancato pagamento, nel termine di proposizione del ricorso, delle somme pari al 50% delle maggiori imposte risultanti i dagli avvisi di accertamento immediatamente esecutivi e dei relativi interessi.

Ciò determina che il contribuente, fino a quando non otterrà la dilazione, si troverà nell'impossibilità di compensare i propri crediti d'imposta.

PROPOSTA DI ARTICOLATO

Si propone la seguente modifica all'articolo 7 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70:

1) Il comma 1 lettera m) è così modificato: *“attenuazione del principio del “solve et repete”. In caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti*



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario dei Tribunali
di Roma e Velletri
Ente di Diritto Pubblico

esecutivi, non si procede all'esecuzione fino al deposito della sentenza della Commissione Tributaria”;

2) Il comma 2 lettera n) punto 3 è così modificato: “al comma 1, dopo la lettera b) è aggiunta la seguente: “*b-bis) In caso di richiesta, da parte del contribuente, della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'esecuzione forzata di cui alla lettera b) è sospesa fino alla data di emanazione del provvedimento che decide sull'istanza di sospensione*”.

3) Dopo il punto 4 del comma 2, lettera n) è aggiunto il seguente punto 5: “*Al comma 1, dopo la lettera g), è aggiunta la seguente: “g-bis) La richiesta di dilazione avanzata dal contribuente che ha presentato il ricorso contro l'avviso di accertamento, verrà concessa, se ricorrono i requisiti, applicando l'aggio nella misura del 4,65%, se la richiesta di dilazione è presentata entro i trenta giorni successivi al termine di presentazione del ricorso*”

Ufficio amministrativo
e operativo:
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06 367211
fax 06 36721220
segreteria@odcec.roma.it

Ufficio operativo:
via E. Petrella, 4
00198 Roma

Sede legale e Presidenza:
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma

Codice fiscale:
97492410580



LE RAGIONI DELLA MODIFICA NORMATIVA

Con l'articolo 29 della manovra estiva (DL 78/2010), il legislatore è intervenuto in misura radicale in tema di esecutività degli accertamenti notificati a partire dal prossimo 1° luglio 2011 ed aventi ad oggetto i periodi di imposta dal 2007 a seguire.

Il principio cui si è ispirato l'intervento normativo è, in linea di massima, del tutto condivisibile, nel senso che è nella ratio non solo fiscale ma anche "sociale" comprensibile l'intento del creditore di recuperare quanto gli spetta con modalità che siano le più celeri e meno dispendiose possibili evitando, nello stesso tempo, che il debitore si sottragga al proprio adempimento.

In discussione, lo si ripete, non è il principio alla base dell'intervento normativo ma è la **realtà attuale**, all'interno della quale questo principio dovrà operare.

Nella costruzione normativa, infatti, appare ben chiaro come, una volta notificato l'avviso di accertamento, al decorrere del novantesimo giorno successivo, vi è titolo per l'esercizio delle azioni di riscossione coattiva che incidono in modo del tutto rilevante nella posizione dei contribuenti.

Si deve poi considerare che il principale strumento di tutela demandato alla valutazione di un soggetto terzo, quale la sospensione cautelare dell'esecutività dell'atto nell'ambito del processo tributario, deve tenere conto degli **attuali tempi con cui la giustizia tributaria** esercita le proprie funzioni.

Cosicché non appare peregrino ipotizzare che il contribuente possa ricevere una tutela in un momento in cui la stessa non è di fatto più utile in quanto, come sopra evidenziato, è già in essere l'azione esecutiva.

Altro aspetto critico, di non secondaria importanza è quello che vedrà sorgere, in tutto e per tutto, una inaccettabile compressione del diritto alla difesa, che si concretizzerà in una disparità di trattamento del contribuente rispetto alla Pubblica Amministrazione.

Il nostro Ordinamento giuridico, annovera tra i propri principi fondanti quello statuito dall'Art. 111, c.2° Cost.: "Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità..."

Ebbene queste condizioni di parità, con l'introduzione dell'art. 29 DL 78/2010, non vengono rispettate laddove il contribuente per cercare di ottenere, entro i 90 gg dalla notifica, e cioè con urgenza massima, l'auspicato provvedimento di sospensione dell'esecutività dell'atto, e per sperare in ciò dovrà proporre il più tempestivamente possibile ricorso corredato della contestuale istanza di sospensione.

La problematica in questione non appare comunque risolta dalla introduzione, nel corpus normativo, della lettera b-bis) dell'articolo 29. La modifica in questione, ha la finalità, indubbia, di mitigare gli effetti negativi della natura del nuovo accertamento come atto esecutivo. L'affermare che in caso di richiesta della sospensione in via giudiziale per un periodo che è comunque non inferiore a 120 giorni e, in generale, sino alla pronuncia del giudice sull'istanza stessa, sospende l'esecuzione forzata consente da un lato di mitigare gli effetti della norma ma, dall'altro, continua ad esporre i contribuenti ad una situazione potenzialmente differente a seconda della commissione tributaria chiamata ad esprimere la valutazione sul contenuto dell'istanza.

La speranza è che la Commissione tributaria l'udienza per la sospensione prima di 120 gg. Dalla data di notifica dell'atto, sempreché l'esattore non ravvisi i particolari motivi di urgenza, previsti dalla normativa.

Il fatto di dovere agire in tempi stretti per il contribuente, è quindi causa di difficoltà ad es. nel reperimento dei documenti probatori, la stessa attività di studio della linea di difesa da parte del professionista ne uscirebbe fortemente menomata.

Dall'altra parte, l'Amministrazione non solo ha avuto tutto il tempo utile per l'emissione dell'atto, ma altresì avrebbe tutto il tempo per predisporre le sue controdeduzioni, una volta incardinato il processo, e magari dopo avere già incassato.

Altro tema rilevante, che evidenzia forti criticità riguarderà la fattispecie della validità e della regolarità dell'avviso di accertamento, perché è dal giorno della notifica che decorsi 60 giorni, l'atto diviene esecutivo. Se la notifica fosse affetta da qualche vizio proprio? Se per caso la notifica non fosse addirittura avvenuta? Se la notifica fosse addirittura inesistente?

Come potranno le Commissioni tributarie vagliare tutte le eccezioni sottostanti alle indicate tematiche, in tempo utile?

Come sarà possibile per il contribuente evitare una azione esecutiva che potrebbe concretizzarsi in un vero e proprio esproprio, a tutti gli effetti illegittimo, qualora venisse riconosciuta la validità delle eccezioni o delle ragioni o delle prove ritenute valide dai giudici per ordinare la sospensione dell'atto, laddove l'azione esecutiva fosse già iniziata?

Ulteriore attenzione merita la questione del rimborso di quanto pagato, una volta che la causa fosse eventualmente vinta dal contribuente.

Infatti in materia di rimborso di tributi ci troviamo di fronte ad una normativa priva di termini espliciti e perentori che obblighino l'Amministrazione al rimborso di tributi o altre somme indebitamente versate, entro date certe.

Questo è il tema del danno grave e ingiusto, tanto più grave quanto più l'importo pagato, ob torto collo, si traduce nel depauperamento del patrimonio personale o aziendale, ed in tale ultimo caso sorgerebbero ulteriori problematiche anche socialmente rilevanti relative a potenziali situazioni di insolvenza aziendale, innescate dalla nuova procedura di riscossione.

La recentissima introduzione del divieto di compensazione dei debiti d'imposta e contributivi, con crediti della stessa natura, ex art. 17 D.Lgs. n.241/97 e art. 31, comma 1°, d.l. N. 78/10, laddove ci si trovasse in presenza di debiti erariali per somme iscritte a ruolo le cui cartelle esattoriali fossero scadute, si rifletterà anche sull'immediata esecutività degli avvisi di accertamento. Infatti dopo 60 giorni dalla notifica, questi ultimi diventeranno immediatamente esecutivi e l'iscrizione a ruolo non avrà bisogno dei essere notificata al contribuente mediante l'emissione della cartella di pagamento. Ci si troverà quindi in presenza di un debito erariale scaduto, a fronte del quale entrerà in vigore il divieto di compensazione voluto dal Legislatore.

Questa nuova limitazione metterà in sicura difficoltà il contribuente, che non potrà legittimamente e proficuamente utilizzare il proprio credito d'imposta, se non dopo avere provveduto alla compensazione dello stesso con il ruolo scaduto, con un sicuro ed evidente drenaggio di liquidità aziendale o personale, che potrà anche riflettersi sul regolare adempimento delle obbligazioni commerciali.

L'intervento di cui si auspica l'adozione, si propone in attesa di una revisione più profonda dell'istituto volta, ad esempio ad introdurre un meccanismo di sospensione su richiesta del contribuente "supportato" da sanzioni nel caso in cui la richiesta si riveli al giudice del tutto priva di fondamento ma solo strumentale ad un allungamento dei tempi.

Sulla base delle predette considerazioni, si ritiene opportuno proporre una modifica normativa che persegua la tutela *ut supra* e che, da un punto di vista tecnico, è meglio dettagliata in quanto segue

PROPOSTA DI ARTICOLATO

Si propone all'attenzione del Legislatore il seguente testo normativo:

"l'articolo 29 comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122, è abrogato".

MOTIVAZIONE

La proposta di abrogazione delle disposizioni contenute nell'articolo 29 del decreto legge n. 78 del 2010, nonostante le modifiche apportate dall'articolo 7 del decreto legge approvato lo scorso 6 maggio 2011, appare comunque supportata da motivazioni che possono essere valutate sia sotto l'aspetto giuridico che sotto l'aspetto di opportunità "sociale":

- 1) la previsione di cui alla lettera a) del comma 1 che rende esecutivi gli accertamenti emessi dal 1 luglio 2011 (n.b. la precedente formulazione della norma recava l'indicazione di accertamenti notificati dal 1 luglio 2011) rischia di vanificare una fase intermedia nella quale, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria, possono valutare in maniera più opportuna il contenuto dell'avviso di accertamento notificato. Si pensi, ad esempio, alla formulazione di una istanza di autotutela attraverso la quale l'amministrazione finanziaria possa ben raggiungere il convincimento che almeno una parte della pretesa impositiva contenuta nell'avviso di accertamento non sia dovuta. E' vero che il comma 1 dell'articolo 2-*quater* del dl n. 564 del 1994 ricomprende, nell'ambito dell'autotutela, anche la possibilità di ottenere la sospensione dell'atto che appaia illegittimo od infondato, ma tale ipotesi appare residuale in termini di utilizzo da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria;
- 2) pur rimanendo ferma la possibilità di ottenere in via giudiziale la sospensione dell'atto di cui al predetto articolo 29 mediante il ricorso alle disposizioni di cui all'articolo 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992, va osservato come, sul piano prettamente operativo, i tempi mediamente rilevati in capo agli organi giurisdizionali ai fini dell'adozione dei provvedimenti di sospensione, non consentono di garantire una piena tutela nei confronti del contribuente alla luce del dettato normativo introdotto che, come appare opportuno ricordare, consente l'avvio dell'azione di riscossione coattiva una volta decorsi 90 giorni successivi alla notifica dell'atto. La problematica in questione non appare comunque risolta dalla introduzione, nel corpus normativo, della lettera b-bis) dell'articolo 29. La modifica in questione, ha la finalità, indubbia, di mitigare gli effetti negativi della natura del nuovo accertamento come atto esecutivo. L'affermare che in caso di richiesta della sospensione in via giudiziale per un periodo che è comunque non inferiore a 120 giorni e, in generale, sino alla pronuncia del giudice sull'istanza stessa, sospende l'esecuzione forzata consente da un lato, come osservato, di mitigare gli effetti della norma ma, dall'altro, continua ad esporre i contribuenti ad una situazione

potenzialmente differente a seconda della commissione tributaria chiamata ad esprimere la valutazione sul contenuto dell'istanza. Questo non è ovviamente il connotato che si richiede ad una norma la quale deve avere la caratteristica di regolamentare in modo identico situazioni identiche, a prescindere da dove "geograficamente" le stesse si manifestino. Da un punto di vista tecnico, inoltre, la costruzione della norma o meglio, della modifica alla norma, appare non condivisibile laddove si fa riferimento al termine di 120 giorni dalla proposizione dell'istanza di sospensione. La mera proposizione dell'istanza, infatti, non costituisce elemento che si identifichi con una lite incardinata dinanzi al giudice tributario che viene a conoscenza della lite stessa non prima della costituzione in giudizio;

- 3) va inoltre osservato come, in relazione alla tempistica di entrata in vigore delle disposizioni normative, potrebbero verificarsi delle ipotesi nelle quali il contenuto dell'avviso di accertamento si poggi su strumenti che lo stesso legislatore ha ritenuto non più adeguati. Si consideri infatti l'ipotesi di un avviso di accertamento basato sul c.d. redditometro che, relativamente al periodo di imposta 2007 (primo periodo di imposta interessato dalle nuove disposizioni in materia di esecutività degli avvisi di accertamento), si basi sulle disposizioni contenute nell'articolo 38 del DPR n. 600 del 1973 nella formulazione antecedente agli interventi di cui all'articolo 22 del decreto legge n. 78 del 2010. In altri termini, non può essere escluso che l'utilizzazione di parametri e indicatori che lo stesso legislatore ha considerato non più attendibili, possa confluire in un avviso di accertamento che diviene titolo esecutivo allo spirare del termine per la proposizione del ricorso;
- 4) va ulteriormente osservato come attribuire la nuova caratteristica di esecutività agli avvisi di accertamento produca una serie di conseguenze, logicamente coordinate nell'intento del legislatore, nell'ambito della fase di riscossione dei tributi. In particolare, nella nuova struttura delineata dall'articolo 29, il passaggio dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ad Equitalia riguardi esclusivamente l'avviso di accertamento. Pertanto, laddove il contribuente intenda proporre istanza di rateazione del proprio debito tributario, il nuovo sistema consentirebbe di esperire tale richiesta soltanto nel momento in cui l'avviso di accertamento sia già esecutivo con un conseguente incremento di costi a carico del contribuente che si troverebbe però, in un momento antecedente, nell'impossibilità di proporre istanza di rateazione. Il che costituisce una profonda modifica rispetto al sistema attuale

(probabilmente non attentamente valutata al momento dell'emanazione della norma *de quo*) che consente di richiedere la rateazione anche in un momento antecedente alla scadenza della cartella esattoriale;

- 5) va anche segnalato come l'intento, in linea di principio condivisibile perseguito dal legislatore, di avvicinamento della fase di accertamento a quella di riscossione, ha come finalità ulteriore quella di tutela del credito erariale. A tale proposito va osservato come esistono già altre disposizioni nell'ordinamento (si fa riferimento, nello specifico, all'articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997 rubricato "ipoteca e sequestro conservativo") che consentono, anche sulla base del contenuto di un processo verbale di constatazione (e dunque sulla base di un atto non a contenuto pienamente impositivo) di richiedere da parte dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria, l'adozione delle misure cautelari. Pertanto l'abrogazione proposta non avrebbe alcun riflesso dal punto di vista delle tutele. A maggior supporto di tale affermazione, peraltro, si può osservare come l'ultimo periodo della lettera b-bis) introdotta dall'articolo 7 del decreto legge del 6 maggio 2011, dispone come la sospensione non si applica con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalla norma ordinaria a tutela del creditore.

In via subordinata rispetto alla completa abrogazione della norma, pur dando atto al legislatore dell'intervento effettuato sulla stessa, si potrebbe ipotizzare uno slittamento temporale della data di entrata in vigore della stessa al fine, ad esempio, di modulare ulteriori correttivi durante il percorso parlamentare del decreto approvato il 6 maggio 2011.